



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2129608 - SP (2022/0145663-2)**

**RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**  
**AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**  
**ADVOGADO : ICARO SORREGOTTI NEGRI - SP415583**  
**AGRAVADO : INSTALL ENGENHARIA LTDA**  
**ADVOGADOS : DOUGLAS CAETANO DA SILVA - SP317779**  
**FLAVIA AKEMI INOUE DE OLIVEIRA - SP322158**

### EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS. RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA PARCIAL. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Trata-se, na origem, de Ação Anulatória de Débitos Fiscais, visando a desconstituição de créditos tributários de ISS correspondentes ao período compreendido entre janeiro de 2013 e dezembro de 2018, de cuja petição inicial colhe-se, entre outras causas de pedir, a arguição de decadência parcial dos lançamentos, mais especificamente em relação ao período de 01/2013 a 10/2013, sob a alegação de que "a autora foi cientificada dos autos de infração tão somente em 11/10/2018, isto é, após transcurso de tempo superior a cinco anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores". O Juízo de 1º Grau julgou parcialmente procedente a demanda, "para reconhecer a decadência dos débitos retroativos concernentes ao período de janeiro de 2013 a outubro de 2013". Interpostas Apelações, por ambas as partes, o Tribunal de origem negou provimento aos recursos, deixando consignado, na ementa do acórdão recorrido, no tocante ao reconhecimento da decadência parcial, que a Administração "deve limitar a cobrança das diferenças ao prazo decadencial de 05 anos, contados a partir dos fatos geradores, pois na hipótese o lançamento se deu por homologação e houve pagamento antecipado e a menor". Opostos Embargos Declaratórios, em 2º Grau, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial o ente público apontou violação aos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, sustentando, uma vez mais, a não ocorrência de decadência parcial, ao argumento de que "os pagamentos realizados pela autora disseram respeito a um código de tributação especial para as SUP's, quando, na verdade, a empresa deveria ter recolhido o ISS com base nos códigos gerais, calculando o tributo devido com base no movimento econômico. Por isso, entende a Municipalidade que, para o ISS devido com base no movimento econômico da Autora, não houve qualquer recolhimento, de sorte que não existe valor a ser homologado pelo Fisco. Em razão disso, portanto, se mostra inaplicável à espécie o art. 150, § 4º, do CTN. (...) Ainda que a ausência de recolhimento conforme as regras do regime geral não fosse motivo suficiente para se afastar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, não se pode olvidar que os recolhimentos realizados com base no regime especial das SUP's foram baseados em dolo, posto que constatou-se na operação fiscal a apresentação de dados falsos pela Recorrida".

II. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 766.050/PR (Rel. Ministro LUIZ FUX,

DJU de 25/02/2008), deixou assentado que a decadência, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. No referido julgamento restou decidido que "a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tenha sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º do artigo 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador". O aludido precedente foi posteriormente citado pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do RE 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 18/09/2009).

III. O Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, manteve o reconhecimento da decadência parcial, consignando que "o lançamento se deu por homologação, pois a própria autora, sem prévio controle da Administração Pública, calculou e declarou o que devia, além de haver antecipado o pagamento tributário (ISS). (...) Como a empresa autora declarou o débito tributário e o pagou, ainda que o pagamento tenha sido feito a menor, o termo inicial do prazo decadencial deveria, de fato, ser a data do fato gerador. (...) Não há, portanto, ensejo à reforma da sentença, pois as autuações são válidas e é nítida a decadência parcial do lançamento relativo ao período de janeiro de 2013 a outubro do mesmo ano, uma vez transcorrido o lustro entre a materialização do fato gerador e o lançamento tributário". Tal entendimento, firmado pelo Tribunal **a quo**, no sentido de que, "como a empresa autora declarou o débito tributário e o pagou, ainda que o pagamento tenha sido feito a menor, o termo inicial do prazo decadencial deveria, de fato, ser a data do fato gerador", não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, por exigir o reexame da matéria fático-probatória dos autos. Precedentes do STJ.

IV. Agravo interno improvido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 22/11/2022 a 28/11/2022, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 28 de novembro de 2022.

Ministra ASSUSETE MAGALHÃES  
Relatora

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.129.608 - SP (2022/0145663-2)

**RELATÓRIO**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Trata-se de Agravo interno, aviado pelo MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, contra decisão de minha lavra, que conheceu do Agravo em Recurso Especial, para negar provimento ao Recurso Especial.

Inconformada, sustenta a parte agravante que, "primeiramente, não se pode cogitar da aplicação do entendimento consolidado do C. STJ de que se aplica ao caso concreto o disposto no art. 150, § 4º do CTN, deslocando-se o termo *a quo* do cômputo do prazo decadencial para o lançamento do imposto. De fato, a respeitável decisão ora agravada entendeu que (fls. e-STJ fl. 1569): (...) Ocorre que, data vênua, o caso concreto se distingue do entendimento consolidado do Colendo Superior Tribunal de Justiça apontado na decisão recorrida, em dois pontos – os quais discorreremos a seguir. Quanto ao primeiro ponto – que foi objeto dos Embargos de Declaração opostos pela Municipalidade em face do venerando acórdão prolatado pelo Tribunal de origem (e-STJ fl. 1326/1330), apontamos abaixo a argumentação central, reiteradamente. **A questão relacionada à desconformidade das declarações do contribuinte com a realidade, segundo apurado e informado pela Fiscalização não foi considerada.** É oportuno observarmos a exceção contida na parte final do art. 150 (...) § 4º do CTN, ou seja, **o dolo:** (...) Impende que nestes casos, o legislador não previu expressamente qual seria o prazo de constituição do crédito tributário, havendo, inclusive, vozes na doutrina que sustentam não haver prazo, atribuindo à constituição do tributo nos casos de dolo, fraude ou simulação a característica de incaducabilidade, podendo ser constituídos *ad eternum*, sem limites temporal. Entretanto, como a ausência de imposição de limites temporais é grave gerador de insegurança jurídica, partilhamos do entendimento da autora retromencionada acerca do **deslocamento da regra de decadência prevista no art. 150 (...) § 4º, nos casos de dolo, fraude ou simulação para a regra do art. 173, I do CTN.** (...) Tal entendimento é o predominante no Superior Tribunal de Justiça, e foi expressado no julgamento do Recurso Especial 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) e também é predominante no Conselho Municipal de Tributos (Recurso de Revisão - PA 2005-0.235.834-0, Rel. Anis Kfourri) e foi seguido pelas instâncias administrativas. (...) Assim, **o próprio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso repetitivo, admite a exceção nas circunstâncias retroapontadas de dolo, fraude ou simulação à aplicação do art. 173, I do CTN.** Superada a matéria de direito, mister se faz a análise casuística do feito, considerando-se que, em diversos momentos a Operação de Verificação apontou a existência de divergência entre a realidade e determinados dados declarados, conforme o checklist juntado às fls. e-STJ 1.329/1.330 pela Municipalidade. Ou seja, no entendimento da Autoridade Fiscal existiriam indícios de crime contra a ordem

tributária na declaração do contribuinte, tendo sido, em decorrência disso, autuado e instaurado processo administrativo para apuração de CCOT (Crime Contra a Ordem Tributária). Assim, no primeiro ponto a ser arguido no presente recurso, o Município entende que deve ser aplicada a exceção contida na parte final do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. O segundo ponto consiste no fato de a legislação tributária municipal complementar não considera o recolhimento efetuado pelo regime de tributação mensal outorgado às sociedade uniprofissional como sendo uma espécie de recolhimento a menor que poderia ser aproveitado ou deduzido do montante do tributo devido no regime normal de tributação. De fato, os recolhimentos realizados pela Autora tendo por base o benefício tributário do regime especial das sociedades uniprofissionais não pode ser considerado recolhimento a menor, mas sim pagamento indevido. É o que consta na legislação tributária municipal complementar às normas gerais do CTN, em específico na Instrução Normativa SF/SUREM 4, de 30 de março de 2016, que disciplina a forma de apuração do ISS devido pelos contribuintes desenhados retroativamente do regime especial de recolhimento do ISS previsto no art. 15 da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, os termos seguintes (doc. 1 em anexo): (...) Assim, a devolução dos valores indevidos eventualmente recolhidos serão devolvidos ao contribuinte na forma prevista na legislação municipal, sendo considerados pagamentos indevidos – **o que é diferente de recolhimento a menor**" (fls. 1.582/1.586e).

Por fim, requer "seja dado provimento ao presente Agravo interno e, por conseguinte, ao Recurso Especial, afastando-se a decadência" (fl. 1.586e).

Intimada, a parte agravada deixou transcorrer **in albis** o prazo para manifestação.

É o relatório.

**AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.129.608 - SP (2022/0145663-2)**

**RELATORA** : **MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**  
**AGRAVANTE** : **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**  
**ADVOGADO** : **ICARO SORREGOTTI NEGRI - SP415583**  
**AGRAVADO** : **INSTALL ENGENHARIA LTDA**  
**ADVOGADOS** : **DOUGLAS CAETANO DA SILVA - SP317779**  
: **FLAVIA AKEMI INOUE DE OLIVEIRA - SP322158**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS. RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA PARCIAL. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Trata-se, na origem, de Ação Anulatória de Débitos Fiscais, visando a desconstituição de créditos tributários de ISS correspondentes ao período compreendido entre janeiro de 2013 e dezembro de 2018, de cuja petição inicial colhe-se, entre outras causas de pedir, a arguição de decadência parcial dos lançamentos, mais especificamente em relação ao período de 01/2013 a 10/2013, sob a alegação de que "a autora foi cientificada dos autos de infração tão somente em 11/10/2018, isto é, após transcurso de tempo superior a cinco anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores". O Juízo de 1º Grau julgou parcialmente procedente a demanda, "para reconhecer a decadência dos débitos retroativos concernentes ao período de janeiro de 2013 a outubro de 2013". Interpostas Apelações, por ambas as partes, o Tribunal de origem negou provimento aos recursos, deixando consignado, na ementa do acórdão recorrido, no tocante ao reconhecimento da decadência parcial, que a Administração "deve limitar a cobrança das diferenças ao prazo decadencial de 05 anos, contados a partir dos fatos geradores, pois na hipótese o lançamento se deu por homologação e houve pagamento antecipado e a menor". Opostos Embargos Declaratórios, em 2º Grau, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial o ente público apontou violação aos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, sustentando, uma vez mais, a não ocorrência de decadência parcial, ao argumento de que "os pagamentos realizados pela autora disseram respeito a um código de tributação especial para as SUP's, quando, na verdade, a empresa deveria ter recolhido o ISS com base nos códigos gerais, calculando o tributo devido com base no movimento econômico. Por isso, entende a Municipalidade que, para o ISS devido com base no movimento econômico da Autora, não houve qualquer recolhimento, de sorte que não existe valor a ser homologado pelo Fisco. Em razão disso, portanto, se mostra inaplicável à espécie o art. 150, § 4º, do CTN. (...) Ainda que a ausência de recolhimento conforme as regras do regime geral não fosse motivo suficiente para se afastar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, não se pode olvidar que os recolhimentos realizados com base no regime especial das SUP's foram baseados em dolo, posto que constatou-se na operação fiscal a apresentação de dados falsos pela Recorrida".

II. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 766.050/PR (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJU de 25/02/2008), deixou assentado que a decadência, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. No referido julgamento restou decidido que "a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tenha sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º do artigo 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador". O aludido precedente foi posteriormente citado pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do RE 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 18/09/2009).

III. O Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, manteve o reconhecimento da decadência parcial, consignando que "o lançamento se deu por homologação, pois a própria autora, sem prévio controle da Administração Pública, calculou e declarou o que devia, além de haver antecipado o pagamento tributário (ISS). (...) Como a empresa autora declarou o débito tributário e o pagou, ainda que o pagamento tenha sido feito a menor, o termo inicial do prazo decadencial deveria, de fato, ser a data do fato gerador. (...) Não há, portanto, ensejo à reforma da sentença, pois as autuações são válidas e é nítida a decadência parcial do lançamento relativo ao período de janeiro de 2013 a outubro do mesmo ano, uma vez transcorrido o lustro entre a materialização do fato gerador e o lançamento tributário". Tal entendimento, firmado pelo Tribunal **a quo**, no sentido de que, "como a empresa autora declarou o débito tributário e o pagou, ainda que o pagamento tenha sido feito a menor, o termo inicial do prazo decadencial deveria, de fato, ser a data do fato gerador", não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, por exigir o reexame da matéria fático-probatória dos autos. Precedentes do STJ.

IV. Agravo interno improvido.

**VOTO**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES (Relatora):** Não obstante os combativos argumentos do ente público, ora agravante, as razões deduzidas neste Agravo interno não são aptas a desconstituir os fundamentos da decisão atacada, que merece ser mantida.

Trata-se, na origem, de Ação Anulatória de Débitos Fiscais, visando a desconstituição de créditos tributários de ISS correspondentes ao período compreendido entre janeiro de 2013 e dezembro de 2018, de cuja petição inicial colhe-se, entre outras causas de pedir, a arguição de decadência parcial dos lançamentos, mais especificamente em relação ao período de 01/2013 a 10/2013, sob a alegação de que "a autora foi cientificada dos autos de infração tão somente em 11/10/2018, isto é, após transcurso de tempo superior a cinco anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores".

O Juízo de 1º Grau julgou parcialmente procedente a demanda, "para reconhecer a decadência dos débitos retroativos concernentes ao período de janeiro de 2013 a outubro de 2013".

Interpostas Apelações, por ambas as partes, o Tribunal de origem negou provimento aos recursos, deixando consignado, na ementa do acórdão recorrido, no tocante ao reconhecimento da decadência parcial, que a Administração "deve limitar a cobrança das diferenças ao prazo decadencial de 05 anos, contados a partir dos fatos geradores, pois na hipótese o lançamento se deu por homologação e houve pagamento antecipado e a menor".

Opostos Embargos Declaratórios, em 2º Grau, restaram eles rejeitados.

No Recurso Especial o ente público apontou violação aos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, sustentando, uma vez mais, a não ocorrência de decadência parcial, ao argumento de que "os pagamentos realizados pela autora disseram respeito a um código de tributação especial para as SUP's, quando, na verdade, a empresa deveria ter recolhido o ISS com base nos códigos gerais, calculando o tributo devido com base no movimento econômico. Por isso, entende a Municipalidade que, para o ISS devido com base no movimento econômico da Autora, não houve qualquer recolhimento, de sorte que não existe valor a ser homologado pelo Fisco. Em razão disso, portanto, se mostra inaplicável à espécie o art. 150, § 4º, do CTN. (...) Ainda que a ausência de recolhimento conforme as regras do regime geral não fosse motivo suficiente para se afastar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, não se pode olvidar que os recolhimentos realizados com base no regime especial das SUP's foram baseados em dolo, posto que constatou-se na operação fiscal a apresentação de dados falsos pela Recorrida".

Sem razão, contudo.

Por se tratar o ISS de espécie de tributo sujeito a lançamento por homologação, para a resolução da controvérsia o Tribunal de origem levou em consideração o art. 150 do CTN, que assim dispõe sobre a modalidade de lançamento por

homologação e sobre o prazo para a referida homologação:

**"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.**

**§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.**

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

**§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"** (texto original sem destaques em negrito).

No julgamento da causa, o Tribunal de origem também levou em conta o disposto no art. 173 do CTN, que disciplina a decadência do direito de constituição do crédito tributário, dispositivo a seguir reproduzido, com destaque, em negrito, na parte ora invocada pelo ente público agravante:

**"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:**

**I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;**

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento" (grifou-se)

Em conformidade com tais regras gerais do CTN, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 766.050/PR (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJU de 25/02/2008), deixou

consignado que a decadência, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. No referido julgamento restou assentado que "a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tenha sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º do artigo 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador".

O aludido precedente foi posteriormente citado pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do RE 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 18/09/2009).

Embora as situações fáticas retratadas nesses dois precedentes não correspondam à situação fática delineada nas instâncias ordinárias para o presente caso, citaram eles a lição doutrinária de Eurico Marcos Diniz de Santi, que identifica "a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do art. 156, V, do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade; (ii) ocorrência ou não do pagamento antecipado; (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação; (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória; (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado" (in Santi, Eurico Marcos Diniz de - **Decadência e Prescrição no Direito Tributário** – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 116-117).

Na supracitada obra doutrinária – com base nas regras gerais do CTN, **ex vi** da primeira parte do § 4º do art. 150, da segunda parte do § 4º do art. 150, do art. 173, I, do art. 173, II, do parágrafo único do art. 173 e do art. 156, V –, o doutrinador identifica seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco, nos seguintes termos:

"Para obter as cinco primeiras regras que regulam a decadência do direito do Fisco combinamos os quatro primeiros critérios, e dessa combinação resultaram as quatro primeiras regras; a quinta regra baseia-se no quinto critério. A sexta, que trata da extinção do crédito, baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores. Assim, **as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do Fisco são:** (i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação; (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado; (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação; (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior; e (vi) regra de decadência do direito de crédito do

Fisco" (ob. cit., p. 119).

O mencionado doutrinador cuida de individualizar cada uma das seis regras gerais e abstratas que regulam a decadência do direito do Fisco, identificando as respectivas hipóteses e consequências normativas:

#### **"8.2.1 Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado**

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o evento tributário (art. 173, I, do CTN). Anote-se a determinação do *dies a quo* desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo *no* fato, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento.

O consequente normativo dessa regra ataca a competência administrativa de o Fisco produzir o ato-norma administrativo de lançamento tributário ou, o que é o mesmo, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do art. 173 do CTN.

#### **8.2.2 Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação**

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Portanto, a única coisa que diferencia esta regra da anterior é a situação do quarto critério: enquanto na primeira regra não há notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, nesta se verifica a sua efetivação no interstício delimitado pelo acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subsequente.

Conforme dispõe o art. 173, parágrafo único, do CTN, essa notificação serve como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos, antecipando, dessa forma, em relação à regra anterior, o termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Da mesma maneira que a regra supracitada, o consequente normativo dessa regra extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do art. 173 do CTN.

#### **8.2.3 Regra da decadência do direito de lançar com pagamento**

### **antecipado**

Em primeiro lugar, haveremos de consolidar o entendimento de que só poderá haver pagamento antecipado do crédito tributário nas circunstâncias em que o legislador tributário expressamente o determine. Sendo assim, a verificação de pagamento antecipado sem previsão legislativa para tanto quadra-se na hipótese de simples pagamento irregular, sem o condão de realizar a extinção do crédito tributário na conformidade do art. 156, I, do CTN.

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

O 'fato gerador' dessa regra decadencial iniciará seu curso de cinco anos com a ocorrência do evento jurídico tributário, conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do art. 150 do CTN.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.

### **8.2.4 Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação**

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Essa notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver

nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Se não houver, portanto, a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial fixado pela *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o *dies a quo* do prazo decadencial, conforme verificamos na *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo *dies a quo*, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O conseqüente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

#### **8.2.5 Regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior**

Aspecto peculiar desta regra de decadência é tomar como hipótese a existência de decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação por vício formal de lançamento anterior. Desse modo, essa decisão que sob dada referência era efeito, passa à condição de suposto da aplicação desta regra decadencial, retratando a relatividade do conceito de fato jurídico a que faz alusão Lourival Vilanova.

Assim, na hipótese desta regra temos a ocorrência de anulação por vício formal (art. 173, II, do CTN), cuja constituição jurídica depende de decisão judicial ou administrativa, que servirá como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos. Ressalte-se, entretanto, que a competência de anular pressupõe a competência de lançar. Dessa forma, o prazo da anulação submete-se, também, ao prazo decadencial de cinco anos aplicável à espécie, e aos limites da anulação, postos pelo CTN nos arts. 141, 145 e 149, *caput*.

No conseqüente desta norma, decorrente da realização do fato decadencial, temos a previsão abstrata da extinção da competência administrativa de o Fisco empreender o lançamento tributário.

#### **8.2.6. Regra da decadência do direito de crédito do Fisco**

Enquanto as cinco regras de decadência supradescritas mantiveram a extinção do *direito de lançar* como fato, esta regra dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de constituir* o crédito;

esta extingue o crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular intempestivos, que gozarão de presunção de validade até que esta regra decadencial os retire do sistema jurídico.

Assim, a hipótese da *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* pressupõe crédito anterior, posto que só é possível extinguir crédito que haja sido constituído, conforme se aduz do art. 156, V, do CTN. Esse crédito é sujeito a extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo Fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial de uma das cinco regras anteriores, configurando aquilo que Gian Antonio Michele, seguido por Geraldo Ataliba, chamou de *fenômeno da sobreposição no direito tributário*, e cujo suporte de formação Paulo Ayres Barreto denominou *fato complexo*.

A consequência desta regra será a extinção do crédito tributário com a invalidação do lançamento ou do ato de formalização do particular que lhe servia de suporte" (ob. cit., p. 119-124).

Nos presentes autos, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o Tribunal de origem manteve o reconhecimento da decadência parcial, considerando, como termo inicial do prazo decadencial quinquenal, a data de ocorrência dos fatos geradores, deixando consignado que houve recolhimento do ISS, no período em questão (pagamento antecipado, ainda que parcial), conforme se depreende da leitura da própria ementa do acórdão recorrido, a seguir reproduzida:

"Apelação cível. Ação anulatória. É válida a cobrança retroativa pelo desenquadramento da categoria uniprofissional, bem como a imposição de multa. Os contribuintes, ao se cadastrarem, assumem o risco de sofrer as penalidades advindas da prestação incorreta de informações. Os autos de infração objeto dos autos são hígidos. O desenquadramento da autora do regime especial se deu pelo fato de a sociedade se constituir na modalidade LTDA e possuir dois sócios: um engenheiro elétrico e outro civil. Os atos praticados pela Administração foram válidos e materializados consoante as disposições do artigo 15 da Lei Municipal 13.701/2003 e do artigo 9º, § 3º do Decreto Lei 406/68. Houve a perfeita identificação do fato impositivo, do sujeito passivo, do cálculo do montante tributário devido e das respectivas penalidades. Outrossim, uma vez constatadas irregularidades no cadastro, o Fisco não só pode, como deve rever os lançamentos procedidos, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional. **A Administração, todavia, deve limitar a cobrança das diferenças ao prazo decadencial de 05 anos, contados a partir dos fatos geradores, pois na hipótese o lançamento se deu por homologação e houve pagamento antecipado e a menor.** A sentença julgou a ação parcialmente procedente e deve ser mantida em sua integralidade. Nega-se provimento aos recursos interpostos por ambas as partes" (fl. 1.304e).

Com efeito, o Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, manteve o reconhecimento da decadência parcial, consignando, no voto condutor do acórdão recorrido, que "o lançamento se deu por homologação, pois a própria autora, sem prévio controle da Administração Pública, calculou e declarou o que devia, além de haver antecipado o pagamento tributário (ISS). (...) Como a empresa autora declarou o débito tributário e o pagou, ainda que o pagamento tenha sido feito a menor, o termo inicial do prazo decadencial deveria, de fato, ser a data do fato gerador. (...) Não há, portanto, ensejo à reforma da sentença, pois as autuações são válidas e é nítida a decadência parcial do lançamento relativo ao período de janeiro de 2013 a outubro do mesmo ano, uma vez transcorrido o lustro entre a materialização do fato gerador e o lançamento tributário" (fls. 1.308/1.310e).

E consoante consta do Recurso Especial, "como a questão da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN em face de uma situação de dolo não foi apreciada por aquele Colegiado, o Município opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados" (fl. 1.320e). Entretanto, nas razões do Especial, o ente público não indicou violação ao art. 1.022 do CPC/2015.

Nesse contexto, considerando a fundamentação do acórdão objeto do Recurso Especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ.

A propósito:

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO. ART. 150, § 4º, DO CTN. ALEGAÇÃO EM SENTIDO CONTRÁRIO. NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.**

- 1. A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, ele não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito. Precedente.**
- 2. O Tribunal de origem, com base no conjunto fático-probatório, entendeu que houve pagamento parcial antecipado do tributo cobrado. Decidir de forma contrária ao que ficou expressamente**

**consignado no acórdão recorrido implica revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 7 do STJ.**

3. Agravo Interno não provido" (STJ, AgInt no REsp 1.648.280/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/09/2017).

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO PAGO A MENOR. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA 83 DO STJ. INCIDÊNCIA. REEXAME DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O Plenário do STJ decidiu que 'aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça' (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. O lançamento de ofício de ICMS pago a menor em decorrência de creditamento indevido está sujeito ao prazo estipulado no art. 150, § 4º, do CTN (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011).

3. Hipótese em que o Tribunal de origem assentou que, a despeito do creditamento informado e glosado pelo fisco, houve pagamento, ainda que parcial, do tributo passível de homologação pelo fisco e que não ficou evidenciada má-fé por parte da contribuinte, motivo pelo qual aplicou o art. 150, § 4º, do CTN.

4. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior enseja a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ.

**5. O reexame do suporte fático delineado pelo acórdão referente à ocorrência de pagamento parcial e à inexistência de dolo ou fraude esbarra no veto contido na Súmula 7 do STJ.**

6. Agravo interno desprovido" (STJ, AgInt no AREsp 794.369/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/05/2019).

Ante o exposto, nego provimento ao Agravo interno.

É o voto.



# **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

## **TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA**

**AgInt no AREsp 2.129.608 / SP  
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2022/0145663-2

Número de Origem:

10495250820198260053 104952508201982600532019001871 2019001871

Sessão Virtual de 22/11/2022 a 28/11/2022

### **Relator do AgInt**

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

### **Presidente da Sessão**

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

### **Secretário**

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

## **AUTUAÇÃO**

AGRAVANTE : INSTALL ENGENHARIA LTDA

PROCURADOR : DOUGLAS CAETANO DA SILVA - SP317779

PROCURADOR FLAVIA AKEMI INOUE DE OLIVEIRA - SP322158

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADVOGADO : ICARO SORREGOTTI NEGRI - SP415583

AGRAVADO : INSTALL ENGENHARIA LTDA

ADVOGADOS : DOUGLAS CAETANO DA SILVA - SP317779

FLAVIA AKEMI INOUE DE OLIVEIRA - SP322158

AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : ICARO SORREGOTTI NEGRI - SP415583

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ISS/ IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

## **AGRAVO INTERNO**

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADVOGADO : ICARO SORREGOTTI NEGRI - SP415583

AGRAVADO : INSTALL ENGENHARIA LTDA

ADVOGADOS : DOUGLAS CAETANO DA SILVA - SP317779

FLAVIA AKEMI INOUE DE OLIVEIRA - SP322158

## **TERMO**

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 22/11/2022 a 28/11/2022, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 29 de novembro de 2022